

Digitales Brandenburg

hosted by Universitätsbibliothek Potsdam

Die kommunale Rechnungsprüfung als interne Revision?

Richter, Martin

Potsdam, 1997

2. Funktion und Stellung einer Internen Revision in einem
privatwirtschaftlichen Unternehmen (typisches Modell)

urn:nbn:de:kobv:517-vlib-4772

2. Funktion und Stellung einer Internen Revision in einem privatwirtschaftlichen Unternehmen (typisches Grundmodell)

2.1 Aufgaben

Die Interne Revision ist in funktionaler Sicht eine Überwachung durch betriebsangehörige, aber prozeßunabhängige Personen. Im institutionalen Sinn werden mit Interner Revision diejenigen Stellen oder Abteilungen im Unternehmen bezeichnet, denen ausschließlich oder überwiegend Prüfungsaufgaben übertragen sind.¹⁵

Die Interne Revision ist eine Folge der Arbeitsteilung und der Delegation von Aufgaben und Verantwortung im Unternehmen. Sie unterstützt die Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung ihrer Führungs- und Überwachungsfunktionen. Darüber hinaus berät sie sowohl die Unternehmensleitung als auch die geprüften Bereiche bei der Einführung verbessernder Maßnahmen. Trotz der Delegation von Überwachungsaufgaben auf die Interne Revision bleibt die originäre Überwachungsverpflichtung der Unternehmensleitung bestehen. Diese hat sich zumindest davon zu überzeugen, ob die Interne Revision die ihr übertragenen Aufgaben umfassend und effizient wahrnimmt.¹⁶ Sie hat sie auch im erforderlichen Umfang zu unterstützen.

Die Entwicklung in den letzten Jahrzehnten war durch eine wesentliche Erweiterung der Aufgaben und der Verantwortung der Interne Revision gekennzeichnet. Nach heutigem Verständnis, das von den Grundsätzen des Deutschen Instituts für Interne Revision e.V. wiedergegeben wird, hat die Interne Revision "durch umfassende und systematische Prüfungen festzustellen, ob

- die Zielvorgaben der Geschäftsleitung zweckmäßig umgesetzt und ordnungsgemäß erfüllt werden,
- das Interne Kontrollsystem sowie die Informations- und Ablaufsysteme im Unternehmen lückenlos aufgebaut sind und zuverlässig arbeiten,
- die Fachvorgesetzten ihre Führungsverantwortung ordnungsgemäß wahrnehmen,
- die Grundsätze wirtschaftlichen Handelns beachtet werden,
- die Vermögenswerte ausreichend gesichert sind,
- die gesetzlichen Regelungen eingehalten werden."¹⁷

¹⁵ Vgl. von Wysocki 1988, S.93 f.

¹⁶ Vgl. Hofmann 1985, S.28.

¹⁷ IIR 1991, S.3 f.

Funktionsprüfungen des Internen Kontrollsystems sowie Wirtschaftlichkeitsprüfungen stehen zunehmend im Vordergrund der Tätigkeit der Internen Revision, während Ordnungsmäßigkeitsprüfungen und Prüfungen im Rechnungswesen zurückgehen. Eine wachsende Bedeutung haben auch Unterschlagungsprüfungen.¹⁸

In der Praxis werden der Internen Revision häufig auch prüfungsfremde Aufgaben übertragen, wie z.B. Rationalisierungsuntersuchungen und Organisationsberatungen.¹⁹ Abgesehen von der Kapazitätsbindung können sich aus dieser Vermischung mit Prüfungsaufgaben Rückwirkungen auf die Prüfungseffizienz ergeben.

2.2 Effizienzbedingungen

Die Interne Revision kann die Unternehmensleitung bei der Wahrnehmung ihrer Überwachungsfunktion nur dann erfolgreich unterstützen und zur Erfüllung der Unternehmensziele beitragen, wenn spezifische Effizienzbedingungen erfüllt sind:²⁰

(1) Autorität aufgrund hoher hierarchischer Stellung

Diese Bedingung wird in der Praxis in aller Regel durch eine funktionale und disziplinarische Unterordnung unter dem Vorsitzenden oder einem Mitglied der Unternehmensleitung oder dem Kollegialorgan sowie durch eine hierarchische Einordnung des Leiters der Internen Revision in die der Unternehmensleitung unmittelbar nachgeordnete Führungsebene erfüllt. Die hohe hierarchische Einordnung im Unternehmen ist allein schon im Hinblick auf die Autorität/ Durchsetzungsmacht der Interne Revision zweckmäßig. Mit der direkten Unterstellung unter die Unternehmensleitung sind aber auch weitere Effizienzfaktoren positiv korreliert.

(2) Keine Beschränkung des potentiellen Prüfungsbereichs und freie Wahl der Prüfungsmethoden

Der potentielle Prüfungsbereich der Internen Revision sollte sämtliche Bereiche und Funktionen des Unternehmens umfassen. Um sachfremde Einflüsse auszuschließen, sollten Beschränkungen des potentiellen Prüfungsbereichs der Zustimmung der Unternehmensleitung bedürfen. Gleiches gilt, wenn ein von der Internen Revision geplanter Prüfungsauftrag eingeeengt oder von der Internen Revision vorgesehene Prüfungsmethoden ausgeschlossen werden sollen. Teilweise besteht die Ansicht, daß die Unternehmenspolitik kein Prüfungsobjekt der Internen Revision sei. Ganz abgesehen von den

¹⁸ Zur Praxis der Internen Revision vgl. insbesondere *Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1990* (1991).

¹⁹ Vgl. *Die Interne Revision in der Bundesrepublik Deutschland - 1990*, S.113-115 und S.122.

²⁰ Vgl. *Hoffmann* 1992, Sp.871 f.; *Hofmann* 1985, S.33-47.

Abgrenzungsschwierigkeiten sollte eine (selbstbewußte) Unternehmensleitung daran interessiert sein, kritische Hinweise von einer fachlich kompetenten Stelle zu ihrer Unternehmenspolitik zu erhalten, z.B. Hinweise auf Inkonsistenzen, auf Risiken oder auf unerwünschte Nebenwirkungen.

In der Praxis sucht sich die Interne Revision ihre Aufgaben selbst, wobei der Jahresprüfungsplan in der Regel durch die Unternehmensleitung genehmigt werden muß. Teilweise erhält die Interne Revision auch gezielt Aufträge von der Unternehmensleitung. Manche Prüfungsaufträge gehen auch auf Anregungen der Bereiche zurück.

(3) Uneingeschränktes aktives und passives Informationsrecht

Um erfolgreich arbeiten zu können, muß die Interne Revision umfassend informiert sein. Ihre Informationsrechte können als Gegenstück zum fehlenden Weisungsrecht angesehen werden.²¹ Das aktive Informationsrecht der Internen Revision verpflichtet die geprüften Bereiche, sämtliche Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, die die Interne Revision als erforderlich ansieht. Die Interne Revision muß das Recht haben, auch vertrauliche Unterlagen einzusehen. In besonderen Fällen kann das Einsichtsrecht auf den Leiter der Internen Revision beschränkt werden.²² Informationen nur von den geprüften Bereichen reichen jedoch regelmäßig nicht aus, um Sachverhalte zuverlässig beurteilen zu können, weil die geprüften Bereiche Beeinflussungsabsichten haben können oder weil sie über die sie betreffenden Vorgänge nicht hinreichend informiert sein müssen. Aus diesen Gründen richtet sich das aktive Informationsrecht auch an alle anderen unternehmensinternen Stellen. Darüber hinaus muß die Interne Revision befugt sein, bei unternehmensexternen Stellen Informationen einzuholen (z.B. in Form von Saldenbestätigungen).

Das aktive Informationsrecht der Internen Revision muß durch ein passives Informationsrecht ergänzt werden. Nur wenn die Interne Revision über Tätigkeiten und wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens eingehend und zeitnah informiert ist, kann sie ein Revisionsprogramm mit zweckmäßigen Schwerpunkten aufstellen und verfügt sie über das aktuelle Hintergrundwissen, das für ausgewogene Prüfungsfeststellungen und -urteile unverzichtbar ist. Die Interne Revision sollte deshalb regelmäßig zumindest Kenntnis erhalten von Änderungen der Unternehmenspolitik, von den Unternehmensplanungen, von wichtigen Einzelvorgängen sowie von neuen Richtlinien und anderen unternehmensinternen Vorschriften. Das passive Informationsrecht muß jedoch wohl dosiert sein; ein Zuviel an Informationen führt zur Überlastung ("information overload").²³

²¹ Vgl. Zünd 1982, S.527.

²² Vgl. Hofmann 1985, S.45 f.

²³ Vgl. von Wysocki 1988, S.103.

(4) Unterstützung durch die Unternehmensleitung

Die Unternehmensleitung muß die Arbeit der Internen Revision nicht nur tatsächlich unterstützen, sondern diese Unterstützung muß im Unternehmen auch bekannt werden. Sie zeigt sich z.B. darin, daß die Unternehmensleitung sich regelmäßig über die Prüfungsergebnisse informiert und selbst Prüfungen veranlaßt. Sie zeigt sich vor allem in Konfliktfällen, wenn Bereiche die Durchführung von Prüfungen behindern, Prüfungsfeststellungen nicht akzeptieren oder von der Internen Revision vorgeschlagene Veränderungen nicht durchführen.

(5) Unabhängigkeit von den zu prüfenden Personen und Objekten

Der Grundsatz der Unabhängigkeit kann als der wichtigste Berufsgrundsatz eines jeden Prüfers angesehen werden. Nur wenn der Prüfer von den zu prüfenden Personen und Objekten tatsächlich unabhängig ist und von den Prüfungsadressaten als unabhängig eingeschätzt wird, wird seinen Prüfungsfeststellungen vertraut. Die Unabhängigkeit des Prüfers kann auf vielfältige Weise gefährdet werden. Zu den wichtigsten Gefährdungstatbeständen für die Interne Revision gehören (vermutlich) persönliche Beziehungen zu und Rücksichtnahmen auf Personen in den geprüften Bereichen. Sie sind insbesondere dann zu befürchten, wenn der Prüfer vor seiner Tätigkeit in der Internen Revision in diesen Bereichen tätig war. Ein hohes Gefährdungspotential wird auch in beratenden und sonstigen prüfungsfremden Aufgaben gesehen. Die Interne Revision kann hier, wie *von Wysocki* ausführt, in die Verlegenheit kommen, "kritisch zu denjenigen Entscheidungen, Anordnungen und Planungen Stellung zu nehmen, die sie selbst vorbereitet oder vorgenommen hat." *von Wysocki* verweist aber auch darauf, daß man teilweise bereit ist, diese Bedenken zugunsten rein praktischer Erwägungen zurückzustellen.²⁴

(6) Qualifikation der Mitarbeiter

Die anspruchsvollen und vielfältigen Aufgaben der Internen Revision verlangen von dem Leiter der Internen Revision und den Prüfern hohe Qualifikationen fachlicher und persönlicher Art, die durch interne und externe Weiterbildung stetig weiterentwickelt werden müssen.²⁵

- fundierte betriebswirtschaftliche, technische und DV-Kenntnisse,
- praktische Berufserfahrung und eine umfassende Kenntnis der Organisationszusammenhänge des Unternehmens,

²⁴ Vgl. *von Wysocki* 1988, S.97.

²⁵ Vgl. *IIR* 1991, S.7.

- analytisches Denkvermögen, Verhandlungsgeschick und Durchsetzungsvermögen, Verantwortungsbereitschaft, Gewissenhaftigkeit, Objektivität und Verschwiegenheit.

Zumindest von dem Leiter der Internen Revision und den Prüfungsleitern muß verlangt werden, daß sie das Potential für Führungspositionen im Unternehmen besitzen.

2.3 Normen für die Tätigkeit einer Internen Revision (Regelungsdichte/Formalisierungsgrad)

Die Tätigkeit einer Internen Revision ist im allgemeinen wenig normiert. Externe Normen, die die Unternehmen zur Einrichtung einer Internen Revision verpflichten, bestehen zur Zeit nur bei Banken und Versicherungen;²⁶ sie sind eine Folge der volkswirtschaftlichen Bedeutung und Vertrauensempfindlichkeit dieser beiden Branchen und der Besonderheiten ihres Leistungserstellungsprozesses. Auch die Unternehmensleitungen greifen üblicherweise nur wenig regulierend in die Interne Revision ein. Sofern sie dazu überhaupt eine Notwendigkeit sehen, beschränken sie sich im allgemeinen auf den Erlaß allgemeiner Grundsätze. Allenfalls abteilungsinterne Normen können einen größeren Umfang annehmen, z.B. in Form von Prüfungshandbüchern. Diese Normen konzentrieren sich dann aber sehr stark auf die technische Durchführung von Prüfungsprozessen.

2.4 Bewertung des Grundmodells

Das Grundmodell hat sich bewährt. Der Gesetzgeber konnte sich bislang darauf beschränken, die Überwachungsverpflichtung der Unternehmensleitung indirekt - über die Verpflichtung zur "Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers" - zu regeln. Im übrigen konnte er auf die Selbstkontrolle der Unternehmen vertrauen. Ein Bedarf an externen Prüfungen ergab sich nur in Sonderfällen. Bekannteste Beispiele sind die Prüfung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach § 316 HGB, die Prüfung der steuerlichen Verhältnisse nach §§ 193 ff. AO sowie die Prüfung staatlicher Subventionen. Darüberhinaus ist es den Unternehmen natürlich freigestellt, sich freiwillig extern prüfen zu lassen.

Daß sich dieses Grundmodell bewährt hat, zeigt sich auch an neueren Entwicklungen wie der Einrichtung von Prüfungsausschüssen des Aufsichtsrats ("Audit Committees").²⁷

²⁶ Vgl. z.B. das Schreiben des Bundesaufsichtsamtes für das Kreditwesen vom 28.5.1976 "betr. Anforderungen für die Ausgestaltung der Innenrevision", abgedruckt bei *Reischauer/Kleinhans*, Kza 475.

²⁷ Zur Funktion, Tätigkeit und Beurteilung von Prüfungsausschüssen des Aufsichtsrats in privatwirtschaftlichen Unternehmen vgl. *Richter* 1992.

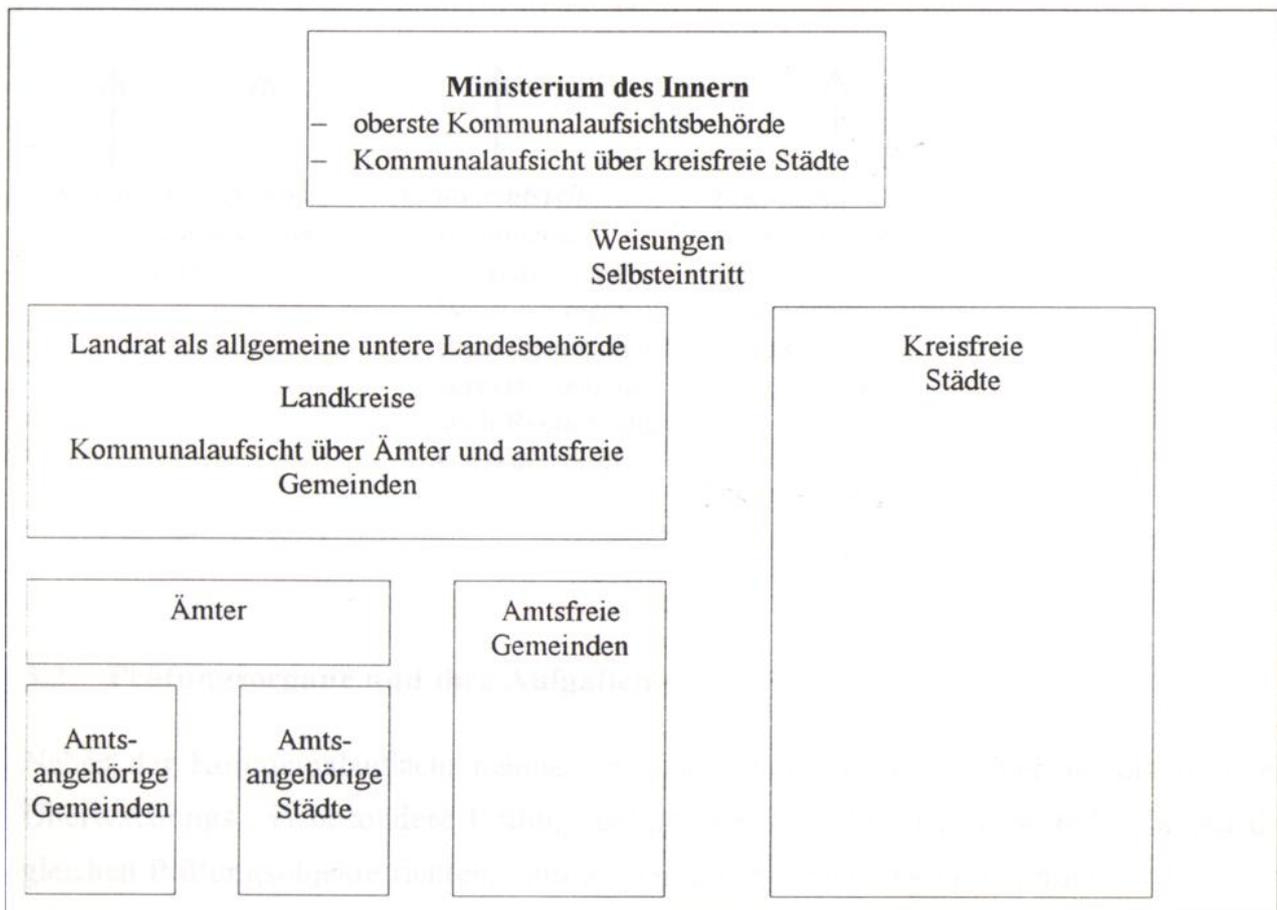
Auch das Grünbuch der EU-Kommission läßt eine Aufwertung der Funktion der Internen Revision erkennen.²⁸

3. Grundmodell der kommunalen Prüfungen in einem Bundesland (Beispiel Brandenburg)

3.1 Aufgaben und Struktur der Kommunalverwaltung im Land Brandenburg

Die Struktur der Kommunalverwaltung im Land Brandenburg gibt Abbildung 1 wieder. Abbildung 1 enthält auch die Zuständigkeiten für die Kommunalaufsicht. Die Kommunalaufsicht über die Ämter und amtsfreien Gemeinden ist Aufgabe des Landrats (im Wege der Organleihe). Die Kommunalaufsicht über die vier kreisfreien Städte²⁹ liegt beim Innenministerium. Dieses ist zugleich oberste Kommunalaufsichtsbehörde.

Abbildung 1: Behördenaufbau und -struktur der Kommunalaufsicht³⁰



Die Intensität der Aufsicht ist abhängig von der Art der kommunalen Aufgaben (siehe Abb.2). Die Aufsicht bei den Selbstverwaltungsaufgaben beinhaltet eine reine Recht-

²⁸ Vgl. *Europäische Kommission* 1996.

²⁹ In Brandenburg betrifft dies die Städte Potsdam, Brandenburg, Frankfurt/Oder und Cottbus.

³⁰ Quelle (geringfügig ergänzt): *Potsdamer Kommentar* 1995, § 121 GO (S.569).